

# MOTIVASI DAN PELIMPAHAN WEWENANG SEBAGAI VARIABEL MODERATING DALAM HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DENGAN KINERJA MANAJERIAL

(Studi Empiris Pada Perguruan Tinggi Swasta Di Jayapura)

3

Yohanes Marani - STIE Ottow & Geissler Jayapura  
Bambang Supomo - Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

## ABSTRAKSI

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial telah diuji dalam penelitian akuntansi, namun hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Untuk rekonsiliasikan perbedaan dari hasil penelitian tersebut, dilakukan penelitian dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (Govindarajan, 1986).

Secara empiris penelitian ini menguji pengaruh motivasi dan pelimpahan yang berfungsi sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja. Kuesioner dikirim pada 120 manajer menengah setingkat kepala bagian, ketua jurusan dan kepala UPT pada masing-masing Perguruan Tinggi Swasta/PTS di Jayapura. Tanggapan yang diperoleh dari manajer menengah setingkat kepala bagian, ketua jurusan dan kepala UPT di analisa dengan analisis regresi sederhana dan analisis residual (uji bivariat).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mempunyai hubungan yang negatif dan tidak signifikan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan variabel kontinjen motivasi berpengaruh pada kinerja manajerial. Begitu juga hasil penelitian mengenai interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan variabel kontinjen pelimpahan wewenang berpengaruh pada kinerja manajerial.

**Kata Kunci :** Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kinerja manajerial, Teori Pengharapan, Teori Penetapan Tujuan, Pendekatan Kontinjensi, Motivasi, dan Pelimpahan Wewenang.

## I. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Anggaran merupakan salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan, yang berisikan rencana kegiatan dimasa datang dan mengindikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan tersebut (Hansen & Mowen, 2000). Anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington, 1973; Schiff dan Lewin, 1970; Kennis, 1979; Chow dkk, 1988) serta alat untuk mendelegasikan

wewenang atasan kepada bawahan (Hofstede, 1968). Penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, dan koordinasi, merupakan aktivitas manusia yang membawa banyak dimensi perilaku. Proses penyusunan anggaran memotivasi manajer untuk mengembangkan arah bagi organisasi, meramalkan kesulitan, dan mengembangkan kebijakan masa depan (Hansen dan Mowen, 2000). Oleh karena itu, proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Argyris (1952) menyarankan untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982a). Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai mempunyai pengaruh positif terhadap perilaku dan kinerja manajerial (Govindarajan, 1986).

Hubungan partisipasi dengan kinerja manajerial merupakan bidang penelitian yang banyak mengalami perdebatan, sehingga menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap hubungan tersebut. Argyris, 1952; Milani, 1975; Kenis, 1979; Brownell, 1981, 1982b, Brownell dan McInnes, 1986; dan Birnberg dkk, 1990, hasil yang diperoleh dari penelitian-penelitian tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak dapat disimpulkan secara pasti. Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998) menemukan adanya hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Tetapi, hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan.

Hasil penelitian yang telah diuraikan diatas menunjukkan ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan yang lainnya, sehingga menyimpulkan partisipasi dan kinerja tidak mempunyai hubungan secara langsung (Gul dkk, 1995). Menurut Govindaraja (1986) untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut, dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Pendekatan tersebut memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi yang lain. Brownell (1982a) mengklasifikasikan variabel kontinjensi ke dalam empat bagian yaitu: individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi melalui penggunaan variabel individual dan organisasional untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Pada penelitian-penelitian terdahulu diungkapkan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dipengaruhi oleh sifat individu seperti *locus of control* (Brownell, 1981, 1982b), motivasi (Brownell dan McInnes, 1986; Mia, 1988), dan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan (Milani, 1975; Mia, 1988). Sedangkan untuk faktor kontekstual organisasional akan dihadapkan pada kondisi ketidakpastian lingkungan dimasa yang akan datang, dimana untuk mengantisipasi ketidakpastian lingkungan tersebut. Dalam struktur organisasi yang terdesentralisasi para manajer diberikan wewenang dan tanggungjawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan dan melakukan kegiatan daripada dalam struktur organisasi yang tersentralisasi.

Berdasarkan pada uraian diatas, penelitian ini melakukan pengujian kembali terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial untuk melihat konsistensinya dengan



penelitian-penelitian sebelumnya dan pengujian terhadap motivasi dan pelimpahan wewenang yang berfungsi sebagai variabel *moderating* dengan sampel penelitian yang berbeda.

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan yang berorientasi tidak mencari keuntungan yaitu perguruan tinggi swasta/PTS. Menurut peneliti penilaian kinerja manajerial tidak hanya dapat diterapkan di perusahaan yang berorientasi mencari laba, tetapi juga diterapkan di perusahaan yang berorientasi tidak mencari laba. Hasil penelitian dengan sampel pada perusahaan yang berorientasi mencari keuntungan kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diterapkan pada perusahaan yang berorientasi tidak mencari keuntungan.

## 1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian di muka, maka masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial
2. Apakah hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi yang berfungsi sebagai variabel *moderating* dapat mempengaruhi kinerja manajerial
3. Apakah hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang dalam organisasi yang berfungsi sebagai variabel *moderating* dapat mempengaruhi kinerja manajerial

## 1.3. Tujuan Penelitian

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dirumuskan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial
2. Untuk menganalisis pengaruh interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi (variabel *moderating*) terhadap kinerja manajerial.
3. Untuk menganalisis pengaruh interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang (variabel *moderating*) terhadap kinerja manajerial.

## 1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah :

1. Untuk memperkuat penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.
2. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk perguruan tinggi swasta/PTS yang terkait untuk menerapkan partisipasi dalam penyusunan anggaran melalui motivasi dan pelimpahan wewenang secara efektif sebagai alat bantu manajemen dalam mengevaluasi kinerja manajerial.
3. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keprilakuan dan manajemen.

## II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1. Teori Pengharapan (*Expectancy Theory*)

Teori pengharapan telah dikembangkan oleh Levin dan Tolman (1930). Kemudian secara sistematis dan komprehensif dirumuskan oleh Vroom dalam bukunya yang berjudul *Work and Motivation* dalam Gitosudarmo dan Sudita (1997). Dasar pemikiran teori pengharapan adalah bahwa motivasi ditentukan oleh hasil yang diharapkan diperoleh seseorang sebagai akibat dari tindakannya. Oleh karena itu, teori pengharapan memfokuskan pada tiga hubungan yaitu: (1) *Hubungan upaya-kinerja*, (2) *Hubungan kinerja-ganjaran*, dan (3) *Hubungan ganjaran-tujuan pribadi*.

### 2.2. Teori Penetapan Tujuan (*Goal-Setting*)

Teori penetapan tujuan (*goal setting*) dikembangkan oleh Locke pada tahun 1968. Teori penetapan tujuan menjelaskan hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja (kinerja). Konsep dasar teori penetapan tujuan adalah bahwa seseorang yang memahami tujuan (apa yang diharapkan organisasi kepadanya) akan mempengaruhi perilaku kerjanya.

### 2.3. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi dalam proses penganggaran merupakan pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif didalam memahami anggaran (Anthony dan Govindarajan, 1995), dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Anggaran yang efektif berhasil harus melibatkan bawahan dalam tanggungjawab pengendalian biaya untuk membuat etimasi anggaran.

Menurut Schiff dan Lewin (1970) anggaran memiliki dua peranan. *Pertama*, sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi dimasa yang akan datang. *Kedua*, sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Menurut Argyris (1952) bahwa kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran terjadi apabila bawahan diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam kegiatan penyusunan anggaran. Partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran dan melaksanakannya untuk mencapai target anggaran pada setiap pusat pertanggungjawaban.

Brownell (1982a) menjelaskan bahwa partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai. Menurut Milani (1975) tingkat keterlibatan dan pengaruh manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan kondisi yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran non-partisipatif. Mia (1988) menyimpulkan bahwa sistem anggaran (partisipatif atau non-partisipatif) yang sesuai dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi menentukan baik buruknya suatu organisasi. Menurut Garisson & Noreen dalam Budisantoso (2000) anggaran partisipasi adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipatif penuh dari bawahan pada semua tingkatan.



## 2.4. Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Menurut Mahoney dkk, (1993) kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial seperti; perencanaan, investigasi, koordinasi, pengaturan staf, negosiasi dan representasi.

Milani (1975) hasil penelitiannya menunjukkan hubungan yang tidak signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Brownell (1982b) melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya level menengah yang bekerja pada perusahaan-perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisco. Penelitian yang menggunakan instrumen Milani (1975) untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen Mahoney dkk, (1975) untuk mengukur kinerja manajerial tersebut, menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Brownell dan McInnes (1986); hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran meningkatkan kinerja manajerial. Indriantoro (1993) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mempunyai hubungan yang positif dan signifikan.

Berdasarkan hasil penelitian Milani (1975), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), dan Indriantoro (1993) yang telah dikemukakan di muka, penelitian ini akan menguji kembali hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

**H1: Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.**

## 2.5. Pendekatan Kontinjensi

Brownell 1982a, Murray 1990, Shiels dan Young 1993) dalam Supomo (1998) mengemukakan kemungkinan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Govindarajan (1986a) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut, bisa dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*).

Brownell (1982a) menelaah beberapa penelitian yang menemukan pengaruh faktor kondisional sebagai variabel moderating terhadap hubungan partisipasi dengan kinerja manajerial dan mengelompokkannya kedalam empat variabel: kultural, organisasional, interpersonal, dan individual. Murray (1990) mengemukakan bahwa partisipasi mungkin secara langsung tidak mempengaruhi kinerja, namun akan mempengaruhi variabel lainnya, yang mana pada akhirnya variabel-variabel tersebut akan mempengaruhi kinerja.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Para peneliti telah mengemukakan bahwa keefektifan partisipasi penyusunan anggaran tergantung pada faktor-faktor kontekstual organisasional dan sifat psikologi karyawan (Brownell, 1981, 1982b; Govindarajan, 1986; Chenhall dan Brownell, 1988; Mia, 1988). Faktor kontinjensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah motivasi kerja yang dimiliki manajer untuk variabel psikologi (Mia, 1988), sedangkan untuk faktor kontekstual organisasional adalah pelimpahan wewenang yang diberikan perusahaan kepada manajer (Gul et al, 1995). Kedua faktor

kontijensi tersebut akan berperan sebagai variabel *moderating* didalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

## 2.6. Motivasi

Motivasi merupakan faktor-faktor yang ada dalam diri seseorang dalam mengarahkan perilakunya untuk memenuhi tujuan tertentu. Proses timbulnya motivasi seseorang merupakan gabungan dari konsep kebutuhan, dorongan, tujuan dan imbalan (Gitosudarmo dan Sudita, 1997).

Motivasi merupakan derajat sampai sejauhmana individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu pekerjaan dengan baik (Mitchell, 1982) dan kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi ke arah tujuan organisasi, yang dikondisikan oleh upaya untuk memenuhi kebutuhan individual (Robbins, 1996). Dalam proses penyusunan anggaran mungkin akan lebih efektif dalam kondisi karyawan mempunyai motivasi yang tinggi, begitu juga sebaliknya (Mia, 1988).

Motivasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Untuk mengetahui apakah motivasi berperan sebagai variabel moderating, dapat dilihat pada motivasi para manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Jika dijelaskan melalui hubungan interaktif partisipasi tinggi motivasi tinggi dan partisipasi rendah motivasi rendah.

Penyusunan anggaran dimaksudkan bukan hanya untuk menyajikan informasi mengenai rencana keuangan yang berisi tentang biaya-biaya dan pendapatan pusat-pusat pertanggungjawaban suatu organisasi bisnis, tetapi juga merupakan suatu alat untuk pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kerja, dan motivasi (Kenis, 1979).

Keterkaitan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi telah banyak dilakukan oleh penelitian-penelitian terdahulu, dan hasilnya dapat disimpulkan adalah adanya hubungan yang positif (Kenis, 1979; Merchant, 1981; serta Brownell dan McInnes, 1986). Hasil dari Penelitian mereka dapat digeneralisasi, namun harus berhati-hati dalam menggeneralisasikannya karena faktor budaya (French dkk, 1966) dan sifat-sifat kepribadian (*personality*) (Brownell, 1981) juga mempengaruhi interaksi antara partisipasi dengan motivasi.

Mia (1988), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa motivasi mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan Riyadi (1998), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa motivasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara penelitian tersebut, maka penelitian ini akan menguji kembali apakah motivasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang dirumuskan dalam hipotesis sebagai berikut :

- H2 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada motivasi yang tinggi, dan mempunyai pengaruh negatif pada motivasi yang rendah.**

## 2.7. Pelimpahan Wewenang

Pelimpahan wewenang adalah pemberian wewenang oleh manajer yang lebih tinggi kepada manajer yang lebih rendah untuk melaksanakan suatu pekerjaan dengan otorisasi secara eksplisit dari manajer pemberi wewenang pada waktu wewenang tersebut dilaksanakan (Mulyadi dan Setyawan, 2000). Struktur



organisasi yang disertai dengan tingkat pelimpahan wewenang sentralisasi yang tinggi, menunjukkan bahwa semua keputusan yang penting ditentukan pimpinan (manajemen) puncak, sementara manajemen pada tingkat menengah atau bawahannya hanya mempunyai sedikit wewenang didalam pembuatan keputusan. Sebaliknya tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi yang tinggi memberikan gambaran bahwa pimpinan puncak mendelagasikan wewenang dan pertanggungjawaban pada bawahannya, dan bawahan diberi wewenang untuk membuat berbagai keputusan (Riyadi, 1998).

Menurut Bruns dan Waterhouse (1975) manajer dalam organisasi yang tingkat desentralisasinya tinggi merasa dirinya orang yang lebih berpengaruh, lebih berpartisipasi dalam perencanaan anggaran, dan merasa dipuaskan dengan kegiatan yang berhubungan dengan anggaran. Sebaliknya dalam organisasi dengan tingkat desentralisasi rendah (sentralisasi) manajer merasa dirinya dianggap kurang bertanggungjawab, sedikit terlibat dalam perencanaan anggaran dan mengalami tekanan dari atasan.

Merchant (1981) yang menguji hubungan antara sentralisasi dengan desain sistem anggaran, menemukan bahwa desain sistem anggaran akan efektif dalam perusahaan yang terdesentralisasi dan keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran. Brownell (1982a) mengemukakan bahwa dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, ada variabel moderating yang turut mempengaruhi hubungan antara kedua variabel tersebut, diantaranya adalah variabel organisasi. Variabel organisasi yang secara potensial mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial adalah tingkat pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi. Gul et al (1995) menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan berpengaruh positif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi, dan akan berpengaruh negatif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat sentralisasi. Sedangkan Riyanto (1996) menemukan sebaliknya, yaitu desentralisasi tidak dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara kedua peneliti tersebut, maka peneliti tertarik untuk menguji kembali apakah desentralisasi dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

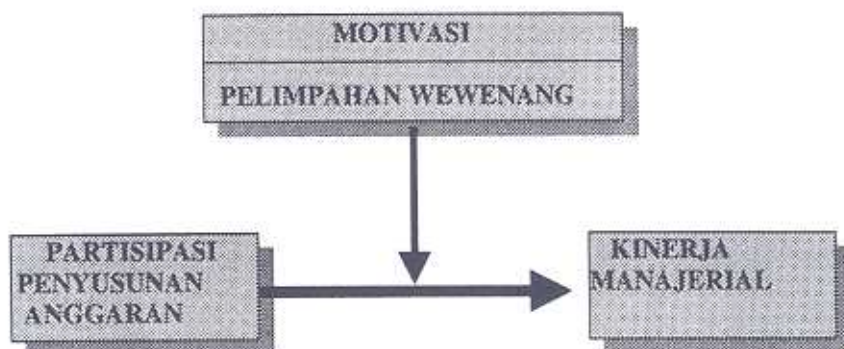
Riyadi (1998) menyatakan bahwa ciri-ciri organisasi dengan derajat desentralisasi yang tinggi menunjukkan unit-unit yang berada pada tingkat yang lebih rendah, lebih memiliki otonomi daripada organisasi dengan derajat desentralisasi yang rendah (sentralisasi). Dalam organisasi yang memiliki tingkat desentralisasi tinggi, bawahan diberi kekuasaan yang formal dalam melaksanakan kegiatan hariannya.

Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara penelitian tersebut, maka penelitian ini akan menguji kembali apakah pelimpahan wewenang akan berperan sebagai *variabel moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan sebagai berikut :

**H3 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi, dan mempunyai pengaruh negatif pada pelimpahan wewenang yang bersifat sentralisasi.**

Berdasarkan hipotesis yang dikemukakan di muka, maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 1**  
**Model 1: Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating**  
**Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan**  
**Kinerja Manajerial**



### III. METODE PENELITIAN

#### 3.1. Jenis dan Sumber Data

Data untuk penelitian ini merupakan data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data yang diperoleh langsung melalui penyampaian kuesioner kepada responden pada masing-masing perguruan tinggi swasta yang menjadi obyek penelitian. Sedangkan data sekunder diperoleh melalui Badan Penyelenggara Perguruan Tinggi Swasta (BPPTS) MALIRJA di Jayapura.

#### 3.2. Populasi dan Pemilihan Sampel

Data penelitian dikumpulkan dengan menyerahkan kuisisioner kepada 120 orang manajer menengah setingkat kepala bagian, ketua jurusan dan kepala unit pelayanan teknik (UPT) yang memimpin departemen fungsional di perguruan tinggi swasta.

Data yang diperlukan antara 50 sampai dengan 100 orang responden dari jumlah populasi 120 responden. Dari jumlah kuisisioner yang diserahkan kepada 12 PTS, maka ada 70 responden manajer menengah (kepala bagian, ketua jurusan dan kepala UPT) yang dapat mengembalikan kuisisioner.

#### 3.3. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian ini dikumpulkan dengan cara mengantar langsung kuisisioner ke alamat responden, demikian pula pengembaliannya dijemput sendiri ke alamat responden sesuai dengan janji responden. Metode ini dilakukan karena perguruan tinggi swasta (PTS) yang menjadi objek penelitian berada dalam satu kabupaten yaitu Kabupaten Jayapura.



### 3.4. Operasionalisasi Variabel

#### Partisipasi

Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Milani (1975) dalam Riyadi, (1998). Ada enam item yang dipakai untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala tujuh poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi tinggi, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan partisipasi yang rendah.

#### Motivasi

Motivasi ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Lawler dkk (1977) dalam Riyadi (1998). Dalam penelitian ini motivasi kerja mengacu pada paradigma pengharapan (*expectency paradigm*) yang diturunkan kedalam tiga bagian yaitu; Bagian *pertama* berisi 9 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan baik. Bagian *kedua* juga berisi 9 pertanyaan yang memuat tentang seberapa pentingkah pengharapan yang diinginkan. Dan bagian *ketiga* berisi 3 pertanyaan yang berkaitan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras. Masing-masing bagian dari instrumen motivasi dalam pengukurannya menggunakan skala tujuh poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan motivasi yang tinggi, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan motivasi yang rendah.

#### Pelimpahan Wewenang

Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gardon dan Narayana (1984) dalam Riyadi (1998). Ada lima item instrumen yang diminta oleh manajer untuk menunjukkan wewenang yang mereka miliki dalam lima keputusan operasional penting yang dapat mempengaruhi kinerja mereka. Dalam analisa penelitian ini, skor rendah (poin 1) menunjukkan tingkat derajat desentralisasi yang tinggi, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan tingkat derajat desentralisasi yang rendah (sentralisasi).

#### Kinerja Manajerial

Variabel ini diukur dengan menggunakan kuesioner "*self-rating*" yang dikembangkan oleh Mahoney dkk (1963) dalam Riyadi (1998). Instrumen ini menanyakan lima bidang aktivitas manajemen dan satu pengukuran kinerja secara menyeluruh. Pengukuran mencakup poin 1 skor terendah (jauh dibawah rata-rata) dan poin 7 skor tertinggi (jauh diatas rata-rata). Ada dua alasan dipilihnya *self-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja manajerial. Pertama, *self-rating* memberikan penilaian yang lebih obyektif, dan kedua, pimpinan secara khusus kurang memberikan informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman, 1974).

### 3.5. Teknik Analisis

Ada dua model statistik yang digunakan untuk menguji masing-masing hipotesis dalam penelitian ini :

1. **Analisis regresi (regresi sederhana)** yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 (H1). Persamaan regresi sederhana dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + e$$

Dimana: Y = Kinerja Manajerial  
X<sub>1</sub> = Partisipasi Penyusunan Anggaran  
a = Konstanta (*Intercept*)  
b<sub>1</sub> = Koefisien Regresi

#### 2. Uji residual, yang digunakan untuk menguji hipotesis 2 dan 3.

Uji residual dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Riyanto (2001) dan digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh Duncan dan Moores (1989). Ada tiga langkah dalam penerapan uji residual.

1. Menentukan "garis kesesuaian" antara variabel moderating dengan partisipasi dalam penyusunan anggaran. Persamaan dirumuskan sebagai berikut:

$$X_i = a + b_1X_1 + e$$

Dimana: X<sub>i</sub> = variabel kontinjen (variabel moderating)  
X<sub>1</sub> = partisipasi penyusunan anggaran (variabel independen)  
a = konstanta (*intercept*)  
b<sub>1</sub> = koefisien regresi unstandardized  
e = kesalahan regresi

2. Menentukan sejauh mana kombinasi aktual perusahaan-perusahaan lebih mendekati (atau menjauh) garis kesesuaian. Nilai deviasi yang merupakan nilai absolut residual menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauh mana kombinasi aktual menyimpang dari jalur terbaik. Persamaan dirumuskan sebagai berikut :

$$DEV = \sqrt{|X - b_0 - (b_1 X_1)|^2}$$

Dimana: DEV ( | e | ) = Nilai deviasi/nilai absolut residual  
X = Variabel Kontinjensi (Variabel Moderating)  
X<sub>i</sub> = Partisipasi Penyusunan Anggaran  
b<sub>0</sub> = Konstanta (*intercept*)  
b<sub>1</sub> = Koefisien Regresi



## IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Statistik Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, pelimpahan wewenang dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi dalam tabel 4.3.

**TABEL 4.3**  
**STATISTIK DESKRIPSI VARIABEL**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi (X1)	6-42	6-41	23,07	8,27
Motivasi (X2)	21-147	32-137	107,26	18,26
Pelimpahan (X3)	6-42	8-32	20,91	5,26
Kinerja (Y)	6-42	10-42	31,23	7,88

Sumber: Data Primer diolah, 2002

### 4.2. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

#### Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1, menguji pengaruh langsung partisipasi terhadap kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut :

*Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.*

**TABEL 4.5**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	(a)	33,285	2,816	11,821	0.000
Partisipasi	(b1)	-0,00891	0,115	-0,775	0.441
Adjusted R <sup>2</sup> = -0,006; n=70; F = 0,601; Sig.F = 0,441					

Sumber: Data Primer diolah, 2002

Hasil analisa regresi pada tabel 4.5 menunjukkan nilai koefisien adalah negatif dan tidak signifikan. Nilai koefisien negatif dan tidak signifikan, menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa semakin rendah partisipasi yang diberikan manajer dalam proses penyusunan anggaran, maka kinerja manajerial akan semakin rendah. Dengan demikian hasil penelitian ini menolak hipotesis 1 yang menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Temuan ini tidak konsisten dengan

hasil penelitian Mia (1988), Riyadi (1998) dan Adiputra (2002). Ketidakkonsistenan dengan hasil penelitian terdahulu kemungkinan disebabkan oleh obyek penelitian yang berbeda.

## Pengujian Hipotesis 2

Penelitian ini juga menguji pengaruh motivasi terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut :

*Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada motivasi yang tinggi, dan mempunyai pengaruh negatif pada motivasi yang rendah.*

Pengujian hipotesis 2 menggunakan uji residual dengan langkah-langkah sebagai berikut :

## Tahap I : Analisis Regresi

Pada tahap pertama menentukan garis kesesuaian antara motivasi dengan partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini dapat dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) :  $Y_i = a + b_1X_1 + e$

**TABEL 4.6**  
**KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN**  
**DENGAN MOTIVASI**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	(a)	17,506	5,939	2,948	0.004
Motivasi	(b <sub>1</sub> )	0,05189	0,055	0.950	0.345
Adjusted R <sup>2</sup> = -0,001; n=70; F = 0,903; Sig.F = 0,345					

Sumber: Data Primer diolah, 2002

Hasil regresi pada tabel 4.6 menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi sebesar 0,05189 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara motivasi dengan partisipasi penyusunan anggaran. Hasil yang tidak signifikan dan tidak dalam arah yang diperkirakan mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari motivasi dan partisipasi penyusunan anggaran.

## Tahap II: Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabelitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasi untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.



**TABEL 4.7**  
**KORELASI PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN-MOTIVASI**  
**DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

Correlations		KINERJA	DEV1
KINERJA	Pearson Correlation	1,000	-,241*
	Sig. (2-tailed)		,045
	N	70	70
DEV1	Pearson Correlation	-,241*	1,000
	Sig. (2-tailed)	,045	
	N	70	70

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabel 4.7, menunjukkan nilai koefisien korelasi Dev1 (nilai absolut residual variabel kontinjensi motivasi) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,241$  dan signifikan ( $p < 0,05$ ). Koefisien korelasi negatif dan signifikan merupakan bukti diterimanya hipotesis 2. Hal ini mengindikasikan bahwa motivasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Dengan demikian, motivasi secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan Mia (1988) dan Adiputra (2002), dimana dengan pendekatan interaksi, menemukan bukti empiris bahwa motivasi mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Bukti empiris dari hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa motivasi yang ada pada diri manajer memang diarahkan pada bagaimana manajer tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan diterima atau dengan kata lain tergantung pada harapannya, meskipun motivasi yang ada pada diri setiap manajer berbeda-beda (Mitchell, 1982).

Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Robbins (1996) tentang keterlibatan karyawan yang dikatakannya sebagai suatu proses partisipasi. Logika yang mendasari adalah dengan melibatkan para pekerja dalam keputusan-keputusan mengenai mereka dan dengan meningkatkan otonomi dan kendali mereka mengenai kehidupan kerja mereka, para karyawan akan menjadi lebih termotivasi, lebih berkomitmen terhadap organisasi, lebih produktif, dan lebih terpuaskan dengan pekerjaan mereka.

Demikian juga hasil penelitian ini mendukung teori cognitive dissonance yang dikemukakan oleh Festinger (1957) dalam Mia (1988) yang menyatakan bahwa karyawan yang memiliki motivasi lebih baik (tinggi) akan memperbaiki kesalahan atau merasa khawatir, jika kinerja mereka dibawah tingkat pengharapannya (rendah).

Hasil penelitian ini sekaligus memberikan bukti secara empiris dari tujuan penelitian ini bahwa dengan penggunaan sampel perusahaan yang berbeda dari dua penelitian utama yang dilakukan oleh Riyadi (1998) dan Adiputra (2002). Penelitian yang dilakukan oleh Riyadi (1998) dan Adiputra (2002) menggunakan perusahaan (manufaktur dan jasa) yang berorientasi laba, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan perusahaan Jasa (perguruan tinggi swasta/PTS) yang berorientasi non-laba. Dengan

demikian hasil penelitian ini menjawab pertanyaan penelitian bahwa dengan jenis perusahaan yang berbeda memberikan indikasi kemungkinan hasil penelitian yang berbeda dilihat dari faktor kompleksitas perusahaan dalam penyusunan anggaran dari manajer perusahaan yang menjadi sampel penelitian.

### Pengujian Hipotesis 3

Penelitian ini juga menguji pengaruh pelimpahan wewenang terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut:

*Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi, dan mempunyai pengaruh negatif pada pelimpahan wewenang yang bersifat sentralisasi.*

Pengujian hipotesis 3 menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut :

#### Tahap I : Analisis Regresi

Pada tahap ini menentukan garis kesesuaian antara pelimpahan wewenang dengan partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini dapat dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) :  $Y_i = a + b_1X_2 + e$

**TABEL 4.8**  
**KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN**  
**-PELIMPAHAN WEWENANG**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Prob
Konstanta	(a)	19,148	4,087	4,685	0.000
Pelimpahan Wewenang	(b2)	0,188	0,190	0,989	0.326
Adjusted R2 = 0,000; n=70; F = 0,979; Sig.F = 0,326					

Sumber: Data Primer diolah, 2002

Hasil regresi pada tabel 4.8 menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,188 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara pelimpahan wewenang dengan partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang.

#### Tahap II : Analisis Korelasi

Pada tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabelitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabelitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.



**TABEL 4.9**  
**KORELASI PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN-PELIMPAHAN**  
**WEWENANG DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

**Correlations**

		KINERJA	DEV2
KINERJA	Pearson Correlation	1,000	-,286*
	Sig. (2-tailed)		,016
	N	70	70
DEV2	Pearson Correlation	-,286*	1,000
	Sig. (2-tailed)	,016	
	N	70	70

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabel 4.9, menunjukkan nilai koefisien korelasi Dev2 (nilai absolut residual variabel kontijensi pelimpahan wewenang) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,286$  dan signifikansi ( $p < 0,05$ ). Koefisien korelasi negatif dan signifikan merupakan bukti diterimanya hipotesis 3. Hal ini mengindikasikan bahwa pelimpahan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Dengan demikian, pelimpahan secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi dan pengaruh negatif pada pelimpahan wewenang yang bersifat sentralisasi. Dengan demikian hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gul,dkk (1995), Supomo (1998), Riyadi (1998) dan Adiputra (2002).

Hasil penelitian tersebut menemukan bukti empiris adanya hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dalam perusahaan yang pelimpahannya bersifat desentralisasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa apabila manajer diberikan pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi akan mempengaruhi partisipasi dalam proses penyusunan anggaran yang dapat berpengaruh pada peningkatan kinerja manajerial.

## **V. PENUTUP**

### **5.1. Kesimpulan**

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan dalam bab 4, disimpulkan sebagai berikut :

1. Penelitian dilakukan dengan menganalisis 70 kuesioner yang berisi pendapat dari ketiga kelompok unit analisis yaitu; kepala bagian, ketua jurusan dan kepala UPT setingkat manajer menengah pada Perguruan Tinggi Swasta di Kabupaten Jayapura. Untuk menguji hipotesis 1 digunakan pendekatan regresi sederhana, sedangkan untuk menguji hipotesis 2 dan hipotesis 3 digunakan pendekatan residual.

2. Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak dapat mempengaruhi secara langsung kinerja manajerial. Dengan demikian penelitian ini tidak mendukung hipotesis 1, yang berarti keterlibatan kepala bagian, ketua jurusan dan kepala UPT setingkat manajer menengah dalam penyusunan anggaran tidak mempengaruhi kinerja manajerial.
3. Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa motivasi para manajer mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran kinerja manajerial. Hasil pengujian ini mendukung hasil penelitian Mia (1988) yang menunjukkan secara signifikan motivasi mampu bertindak sebagai variabel *moderating* di dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.
4. Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa pelimpahan wewenang (desentralisasi) yang diberikan pada manajer dalam berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial. Hasil penelitian mendukung penelitian Riyadi (1998) dan Adiputra (2002) yang menunjukkan secara signifikan pelimpahan wewenang mampu bertindak sebagai variabel *moderating* di dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

## 5.2. Keterbatasan

Peneliti menyadari adanya beberapa keterbatasan yang dimiliki penelitian ini diantaranya adalah:

1. Sempitnya sampel yang diambil dalam penelitian ini mengakibatkan harus berhati-hati didalam menggeneralisasi hasil penelitian ini.
2. Pengukuran kinerja manajerial mungkin juga dipengaruhi oleh variabel lain seperti perilaku kelompok, keamanan kerja, kondisi pekerjaan, sistem penghargaan dan kebijakan manajemen. Oleh karena itu mungkin variabel-variabel tersebut bisa dipakai dalam faktor kontinjensi yang berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

## 5.3. Implikasi

Implikasi yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Direkomendasikan bagi penelitian mendatang mungkin dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada perusahaan-perusahaan yang berorientasi tidak mencari laba.
2. Metode residual yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai potensi dalam membentuk model fit di dalam penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen di masa yang akan datang. Sehingga metode ini memungkinkan pengadopsian pendekatan interaksi dan memudahkan pengujian model yang rumit yang konsisten dengan konsep sistem fit (Duncan dan Mores, 1999).



## REFERENSI

- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan, 1995. *Management Control System*, Eight Edition, International Student Edition, Richard D. Irwin Inc, U.S.A.
- Argyris C, 1952, *The Impact of Budgets on People*, Ithaca: School of Business And Administration, Cornell University
- Bambang Riyanto, LS. 2001. " Alternative Approach to Examining A Contingency Model in Accounting Research; Acomparison". *Journal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1. Februari. Pp. 13-32
- Bambang Supomo, 1989. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Lkinerja manajerial; Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indoensia*. Tesis Program Pasca Sarjana, Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasikan).
- Brownell, P., 1981, Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness, *The Accounting Review*. Vol. LVI No.4 (october): 844-860
- ....., 1982a, Participation in Budgeting Process: When It Works and It Doesn't, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 1: 124-153
- ....., 1982b, The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Paricipation, and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol. 20 (Spring): 12-27
- Brownell, P. and M. McInnes, 1986, *Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance*, *The Accounting Review*, Vol LXI, October.
- Bruns W.J., and J.H.Waterhouse., 1975, Budgetary Control and Organization Structure, *Journal of Accounting Research*, Vol.13 No.2 (Autumn): 177-203
- Chenhall, R.H. dan P. Brownell, 1988, "The Effect of Partisipative Budgeting on Job Satisfaction and Performance Role Ambiguity as an Intervening Variable". *Accounting Organizations and Society*. Vol.13. pp.225-233
- Cherrington, David.J dan J.Owen Cherrington, 1973: " Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research* (Suplemen). Pp.225-253.
- Chia, Y.M. 1995. "decentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristic and Their Iteration Effects on Managerial Performance: A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*". September. Pp. 811-830.
- Chow, C.W., Jean C.C., dan William S.W. 1988. " Partipative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Informastion Asymmetry on slack and Performance". *The Accounting Review*. No.1, January. Pp.111-122.
- Duncan., Keith dan Ken Moores. 1989. "Residual Analysis: A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting" *Journal of Management Accounting Review*. Vol.1.pp.89-102.
- Govindarajan. V. 1986a, *Impact of Partisipation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance*: Universalistic dan Contengency Perspective, *Deecision Sciences*.
- Govindarajan. V. 1986b, Decentralization, Strategy, and Effectiveness of Strategic Business Units in Multi-Business Organization, *Academy of Management Review* 11:844-856
- Gordon, L. A. dan V. K. Narayanan. 1984. " Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation". *Accounting Organization and Society*. Vol.9.pp.33-37.

- Gul.F.A., J.S.L. Tsui, S.C.C.Fong, and H.Y.L.Kwok., 1995, Decentralization as A Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidance, *Accounting and Business Research*, Vol.25:107-113
- Hansen, Don R. dan M.M. Mowen, 2000. *Management Accounting*. 5 th Edition Sount-Western College Publishing.
- Hofstede, G. 1968. *Motivation leadership and organization: Do American Theories Apply Abroad*.
- Indriantoro, N. 1993, *The Effect of Partisipative Budgeting on Job Performance and Job Statisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions an Moderating Variables*, University of Kentucky, Dissertation.
- I Made Pradana Adiputra. 2002. Pengaruh Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro Semarang (tidak dipublikasikan).
- Kenis, I., 1979, Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*, Vol.LIV No.4 October:707-721
- Merchant.K.A., 1981, The Desigh of the Corporate Budgeting System; Influences on Managerial Behavior and Performance, *The Accounting Review*, Vol.LVI No.4 October:813-829
- Mia. L., 1988, Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation, *Accounting Organization and Society*, Vol.13 No.5: 465-475
- Mitchell.T.R., 1982., Motivation: New Direction for Theory, Research, and Practise, *Academy of Management Review*, Vol.7 No.1: 80-88
- Murray.D., 1990, The Performance Effect of Participative Budgeting: AnIntegration of Intervening and Moderating Variables, *Behavioral Research In Accounting*, Vol.2:104-123
- Mia. L. dan N.Z.Miah. 1996. " Decentralization, Accounting Controls and Performance of Government Organizations: A New Zealand Empirical Study". *Financial Accountability & Management*, 12 (3). Agust. pp173-189.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting on Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*. April. Pp. 104-123.
- Robbins., S.P. 1996. *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Jllid I Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. " The Empact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April.pp.259-267.
- Slamet Riyadi, 1998. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada, *Journal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.3.No.2.Juli 2000.
- Waterhouse, J.H., dan P. Tiessen. 1978. " A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research". *Accounting Organization and Society*. Vol 3.pp67-76.